

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

30. september 2021 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 392 – ordning med afgift af fortjenstmargenen – anvendelsesområde – levering af fast ejendom og byggegrunde købt med henblik på videresalg – afgiftspligtig person, der ikke har fradragsret i forbindelse med erhvervelsen af fast ejendom – momspligtigt videresalg – begrebet »byggegrunde««

I sag C-299/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig), ved afgørelse af 25. juni 2020, indgået til Domstolen den 6. juli 2020, i sagen

Icade Promotion SAS, tidligere Icade Promotion Logement SAS,

mod

Ministère de l'Action et des Comptes publics,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot, Domstolens vicepræsident, R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), samt dommerne L. Bay Larsen, C. Toader og M. Safjan,

generaladvokat: A. Rantos,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Icade Promotion SAS, tidligere Icade Promotion Logement SAS, ved avocats P. Tournès og A. Abadie,

– den franske regering ved E. de Moustier og É. Toutain, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved F. Dintilhac og A. Armenia, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 20. maj 2021,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 392 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem selskabet Icade Promotion SAS, tidligere Icade Promotion Logement SAS, og ministèrede l'Action et des Comptes publics (ministeriet for offentlig forvaltning og offentlige regnskaber, Frankrig) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende sidstnævntes afslag på at tilbagebetale den merværdiafgift (moms), som dette selskab havde erlagt i forbindelse med salg af byggegrunde til private i 2007 og 2008.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), bestemmer:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

4 Direktivets artikel 9, stk. 1, fastsætter:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Nævnte direktivs artikel 12 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning

b) levering af en byggegrund.

2. Ved anvendelsen af stk. 1, litra a), forstås ved »bygning« enhver grundfast konstruktion.

Medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i stk. 1, litra a), anførte kriterium på ombygninger og definere begrebet »tilhørende jord«.

Medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, som f.eks. perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år.

3. Ved anvendelsen af stk. 1, litra b), forstås ved »byggegrunde« grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.«

6 Samme direktivs artikel 73 har følgende ordlyd:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

7 Momsdirektivets artikel 135 er affattet således:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

j) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)

k) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde

[...]«

8 Direktivets artikel 137, stk. 1, bestemmer:

»Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift for følgende transaktioner:

[...]

b) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)

c) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde

[...]«

9 I direktivets afsnit XIII med overskriften »Undtagelser« indeholder kapitel 1 med overskriften »Undtagelser, der finder anvendelse indtil indførelsen af den endelige ordning« artikel 392, der bestemmer:

»Medlemsstaterne kan bestemme, at afgiftsgrundlaget ved levering af bygninger og byggegrunde, der er købt med henblik på videresalg af en afgiftspligtig person, som ikke har fradragsret i forbindelse med erhvervelsen, består af forskellen mellem salgspris og købspris.«

Gennemførelsesforordning nr. 282/2011

10 Artikel 13b i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 (EUT 2011, L 77, s. 1), som ændret ved Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 (EUT 2013, L 284, s. 1) (herefter »gennemførelsesforordning nr. 282/2011«), bestemmer:

»I forbindelse med anvendelsen af [momsdirektivet] anses følgende for at være »fast ejendom«:

[...]

b) enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes

[...]«

11 Artikel 31a i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 fastsætter:

»1. Ydelser i forbindelse med fast ejendom som omhandlet i artikel 47 i [momsdirektivet] omfatter kun ydelser, som har tilstrækkelig direkte tilknytning til den pågældende ejendom. Ydelser anses for at have tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom i følgende tilfælde:

a) når de hidrører fra en fast ejendom, og den pågældende ejendom udgør en bestanddel af ydelsen og er central og væsentlig for de leverede ydelser

b) når de leveres til eller er rettet mod en fast ejendom og tager sigte på en juridisk eller fysisk ændring af den pågældende faste ejendom.

2. Stk. 1 omfatter navnlig følgende:

[...]

d) opførelse af permanente strukturer på en grund samt bygge- og nedrivningsarbejde udført på permanente strukturer som f.eks. rørledningsnet til gas, vand, kloakering og lignende

[...]«

Fransk ret

12 Artikel 257 i den for hovedsagen relevante affattelse af code général des impôts (lov om skatter og afgifter) bestemmer:

»Følgende transaktioner er ligeledes pålagt merværdiafgift:

[...]

6° med forbehold af punkt 7:

a) transaktioner vedrørende fast ejendom [...], hvis resultat skal medtages i indkomstskattegrundlaget som erhvervsmæssigt overskud

[...]

7° transaktioner vedrørende produktion eller levering af fast ejendom.

Sådanne transaktioner er afgiftspligtige, selv når de har civilretlig karakter.

1. Dette gælder navnlig:

a) salg [...] af byggegrunde [...]

Første afsnit omfatter navnlig grunde, hvis erhverver inden fire år fra datoen for det dokument, der

bekræfter transaktionen, [...] opnår bygge- eller anlægstilladelse eller påbegynder de arbejder, som er nødvendige for at opføre en bygning eller en gruppe bygninger eller for at opføre yderligere etager på eksisterende bygninger.

Disse bestemmelser finder ikke anvendelse på grunde erhvervet af fysiske personer med henblik på opførelse af bygninger, der af de pågældende skal anvendes til beboelsesformål.

[...]

b) salg af fast ejendom [...]«

13 Artikel 268 i den for hovedsagen relevante affattelse af lov om skatter og afgifter bestemmer:

»For så vidt angår de i artikel 257, punkt 6, omhandlede transaktioner udgøres grundlaget for beregningen af merværdiafgiften af forskellen mellem:

a) på den ene side den fastsatte pris og de dertil knyttede omkostninger eller ejendommens handelsværdi, hvis den er højere end prisen plus omkostningerne

b) på den anden side [...]

– det beløb, som overdrageren har betalt, uanset i hvilken forbindelse, for at erhverve ejendommen

[...]«

14 Artikel 231, stk. 1, i bilag 2 til lov om skatter og afgifter, i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, bestemmer:

»De personer, hvortil der henvises i artikel 257[, punkt 6,] i lov om skatter og afgifter, har ikke fradragsret for afgiften af prisen for erhvervelse eller opførelse af bygninger [...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 Icade Promotion erhvervede som led i sin virksomhed som bygherre en række ikke-byggemodnede grunde fra ikke-momspligtige personer (private eller lokale myndigheder). Erhvervelserne var derfor ikke pålagt moms.

16 Efter først at have opdelt grundene i parceller og udført installationsarbejder med henblik på tilslutning af disse parceller til forskellige forsyningsnet, såsom veje, drikkevand, elektricitet, gas, kloakering eller telekommunikation, solgte Icade Promotion de således forsynede parceller som byggegrunde til fysiske personer med henblik på opførelse af bygninger til beboelsesformål.

17 Icade Promotion henværte herved disse salg i perioden fra den 1. januar 2007 til den 31. december 2008 under ordningen med afgift af fortjenstmargenen i henhold til de dagældende bestemmelser i artikel 257, punkt 6, og artikel 268 i lov om skatter og afgifter (herefter »ordning med afgift af fortjenstmargenen«).

18 Efterfølgende krævede Icade Promotion over for skatte- og afgiftsmyndighederne tilbagebetaling af den nævnte moms af fortjenstmargenen, som var blevet erlagt med et beløb på 2 826 814 EUR for 2007 og et beløb på 2 369 881 EUR for 2008. Selskabet gjorde gældende, at de omhandlede transaktioner ikke kunne pålægges moms af fast ejendom på grundlag af artikel 257, punkt 7, i lov om skatter og afgifter, for så vidt som de bestod i overdragelse af byggegrunde til private med henblik på opførelse af ejendomme til beboelse, og at de heller ikke var omfattet af

den ordning med afgift af fortjenstmargenen, der er fastsat i artikel 257, punkt 6, sammenholdt med samme lovs artikel 268, således at der ikke skulle betales moms.

19 Efter at skatte- og afgiftsmyndighederne havde forkastet klagen, anlagde Icade Promotion sag ved tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil, Frankrig), som frifandt skatte- og afgiftsmyndighederne ved dom af 27. april 2012.

20 Icade Promotion iværksatte appel til prøvelse af denne dom ved cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles, Frankrig), som afviste appellen ved dom af 18. juli 2014 med den begrundelse, at den administrative klage ikke kunne antages til realitetsbehandling.

21 Ved afgørelse af 28. december 2016 ophævede Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) efter appel iværksat af Icade Promotion delvist dommen afsagt af cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles) og hjemviste sagen til sidstnævnte, som ved sin anden dom af 19. oktober 2017 forkastede selskabets appel af dommen afsagt af tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil) den 27. april 2012.

22 Icade Promotion har herefter iværksat kassationsanke ved den forelæggende ret.

23 Til støtte for sin anfægtelse af, at de i hovedsagen foretagne salg skulle være underlagt moms af fortjenstmargenen i henhold til artikel 257, punkt 6, og artikel 268 i lov om skatter og afgifter, har Icade Promotion gjort gældende, at anvendelsen på disse salg af ordningen med afgift af fortjenstmargenen ikke er i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 392 i to henseender.

24 For det første tillader momsdirektivets artikel 392 ifølge Icade Promotion kun medlemsstaterne at lade levering af byggegrunde være omfattet af en ordning med afgift af fortjenstmargenen, hvis den afgiftspligtige person, der foretager en sådan levering, har betalt moms i forbindelse med erhvervelsen af grundene og ikke haft ret til at fradrage denne. I denne henseende har Icade Promotion navnlig støttet sig på den engelske sprogversion af momsdirektivets artikel 392, som udtrykkeligt bestemmer, at »moms ikke kan fradrages« ved køb.

25 For det andet tillader momsdirektivets artikel 392 ifølge Icade Promotion kun medlemsstaterne at lade levering af byggegrunde være omfattet af en ordning med afgift af fortjenstmargenen, hvis den afgiftspligtige person, der foretager en sådan levering, begrænser sig til at købe og videresælge grundene i uændret stand. Denne bestemmelse finder følgelig ikke anvendelse på salgstransaktioner vedrørende byggegrunde, hvoraf der er foretaget ændringer siden erhvervelsen.

26 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles) som svar på denne argumentation fastslog, at en manglende »fradragsret« i forbindelse med den i momsdirektivets artikel 392 omhandlede erhvervelse omfatter de tilfælde, hvor erhvervelsen ikke er blevet pålagt moms. Ifølge denne domstol har henvisningen i denne artikel til levering af byggegrunde, »der er købt med henblik på videresalg«, hverken til formål eller til følge at undtage køb af ubebyggede grunde, der senere videresælges som byggegrunde.

27 På denne baggrund har Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 39[2] [...] fortolkes således, at anvendelsen af [ordningen med afgift af fortjenstmargenen] forbeholdes transaktioner i form af leveringer af fast ejendom,

hvis erhvervelse er blevet pålagt moms, uden at den afgiftspligtige person, der videresælger denne faste ejendom, har haft ret til at foretage fradrag for denne afgift? Eller tillader denne bestemmelse, at denne ordning anvendes på transaktioner i form af levering af fast ejendom, hvis erhvervelse ikke har været pålagt moms, enten fordi denne erhvervelse ikke er omfattet af bestemmelsens anvendelsesområde, eller fordi den, selv om den er omfattet af dette anvendelsesområde, alligevel er fritaget for moms?

2) Skal [momsdirektivets] artikel 392 [...] fortolkes således, at den udelukker anvendelse af [ordningen med afgift af fortjenstmargenen] på transaktioner i form af leveringer af byggegrunde i følgende to tilfælde:

- når disse grunde, der er erhvervet ubebyggede, mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for den momspligtige persons videresalg er blevet til byggegrunde
- når de mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for den momspligtige persons videresalg har undergået ændringer som f.eks. opdeling i parceller, eller der er udført byggemodningsarbejder (veje, drikkevand, elektricitet, gas, rensning og telekommunikation)?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

28 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 392 skal fortolkes således, at denne bestemmelse begrænser anvendelsen af ordningen med afgift af fortjenstmargenen til transaktioner vedrørende levering af fast ejendom, for hvilke erhvervelsen er blevet pålagt moms, uden at den afgiftspligtige person, der videresælger dem, har haft ret til at foretage fradrag for denne afgift, eller om bestemmelsen skal fortolkes således, at den ligeledes tillader anvendelsen af denne ordning i forbindelse med levering af bygninger, hvis erhvervelse ikke har været pålagt denne afgift, enten med den begrundelse, at denne erhvervelse ikke falder inden for anvendelsesområdet for afgiften, eller med den begrundelse, at erhvervelsen, selv om den falder inden for afgiftens anvendelsesområde, er fritaget.

29 Det skal indledningsvis bemærkes, at sprogversionerne af momsdirektivets artikel 392 er forskellige. Den franske sprogversion af denne bestemmelse henviser således udelukkende til den manglende »droit à déduction« (fradragsret) uden at præcisere, om denne mangel alene skyldes den omstændighed, at den oprindelige transaktion ikke var momspligtig, eller at den var momspligtig, uden dog at give ret til fradrag efterfølgende. Derimod henviser den engelske version af den nævnte bestemmelse til »the VAT on the purchase«, idet det præciseres, at denne »was not deductible« (købsmoms, der ikke kunne fradrages), hvilket antyder, at overdragelsen af sådanne grunde principielt er momspligtig.

30 I denne henseende bemærkes, at i tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sprogversioner af en EU-retlig bestemmelse skal den pågældende bestemmelse fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i (dom af 8.10.2020, United Biscuits (Pensions Trustees) og United Biscuits Pension Investments, C-235/19, EU:C:2020:801, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

31 Det skal ligeledes bemærkes, at den beskatningsordning, der er fastsat i momsdirektivets artikel 392, udgør en undtagelse til momsdirektivets generelle ordning og derfor skal fortolkes strengt. Reglen om en streng fortolkning betyder imidlertid ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere den nævnte ordning, skal fortolkes således, at den fratages sin virkning. Fortolkningen af disse ord skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte ordning, og

overholde kravene om afgiftsneutralitet (se analogt dom af 29.11.2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, præmis 22 og 23 og den deri nævnte retspraksis).

32 I denne forbindelse skal det bemærkes hvad angår momsdirektivets generelle opbygning, at der i overensstemmelse med det grundlæggende princip i det fælles momssystem skal pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer (dom af 30.5.2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

33 Det skal ligeledes fremhæves, at der i momsdirektivet sondres klart mellem på den ene side levering af byggegrunde, der er momspligtige, og på den anden side levering af ubebyggede grunde, der er fritaget for denne afgift.

34 Det følger af momsdirektivets artikel 12, stk. 3, at der ved anvendelsen af stk. 1, litra b), ved »byggegrunde« forstår grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne. Medlemsstaterne er ved definitionen af, hvilke grunde der skal betragtes som »byggegrunde«, forpligtede til at iagttage formålet med momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), hvilket formål er udelukkende at momsfritage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning (jf. i denne retning dom af 17.1.2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

35 Det skal således fastslås, at i henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), sammenholdt med artikel 2, stk. 1, litra a), skal enhver levering af byggegrunde, der foretages mod vederlag af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, principielt pålægges moms i henhold til enten den almindelige ordning i momsdirektivets artikel 73, hvorefter momsen beregnes på grundlag af modværdien for levering af varer eller ydelser, dvs. salgsprisen, eller, som en undtagelse for de medlemsstater, der har fastsat denne mulighed, i henhold til ordningen med afgift af fortjenstmargenen i henhold til artikel 392 i dette direktiv, hvorefter skattegrundlaget udgøres af forskellen mellem salgspris og købspris.

36 Hvad angår formålet med momsdirektivet skal det bemærkes, at direktivet bl.a. har til formål at sikre overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet, som er til hinder for dels, at sammenlignelige leveringer af fast ejendom, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen, dels, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (dom af 17.1.2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, præmis 31).

37 Ordningen med afgift af fortjenstmargenen har til formål at sikre dette princip, for så vidt som denne ordning har til formål at kompensere for en ikke-fradragsberettiget restmoms.

38 I den henseende fremgår det klart af begrundelsen til forslaget til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – En fælles ordning om merværdiomsætningsafgift: Ensartet grundlag (KOM(73) 950 endelig), hvorefter et reduceret afgiftsgrundlag kan anvendes i det tilfælde, hvor et gode, for hvilket der allerede er betalt endelig moms (f.eks. en beboelsesbygning, der er »forbrugt« ved den første ibrugtagning), senere genindføres i »handelskredsløbet« og derfor på ny bliver momspligtig. I den nævnte begrundelse anføres, at for i dette tilfælde at »[tage] hensyn til denne nye omsætning af bygningen, som ville medføre en for stor afgiftsbelastning for ejendomshandlerne, var det nødvendigt at afvige fra de almindelige principper for beskattningen [...] [og] at fastsætte [...], at medlemsstaterne kan beregne beskattingsgrundlaget som forskellen mellem købsprisen og salgsprisen«.

39 En afgiftspålæggelse, der omfatter den samlede salgspris ved afslutningen af det første

endelige forbrug, ville, i mangel af mulighed for fradrag, medføre, at ikke blot en pris, der allerede var blevet pålagt endelig moms, men også dette momsbeløb ville blive medregnet i afgiftsgrundlaget. Dette ville føre til, at den endelige momsbyrde for hele det økonomiske kredsløb bl.a. ville afhænge af antallet af på hinanden følgende endelige forbrug og de priser, der er betalt på disse tidspunkter. Opkrævningen af moms af fortjenstmargenen gør det derimod muligt at tage højde for denne restmoms og på ny at opnå afgiftsneutralitet.

40 Anvendelsen af denne afgiftsordning for transaktioner, der gennemføres i forbindelse med et første endeligt forbrug, gør det således muligt at sikre, at den afgift, der opstår i forbindelse med overgangen til det næste endelige forbrug, fastsættes på samme betingelser som for overgangen til det første forbrug. Der er tale om et element, der sikrer, at momsen fungerer tilfredsstillende, når den anvendes på varer, der kan være genstand for flere overgange til endeligt forbrug, som bryder fradragskæden.

41 Det skal nævnes, at Domstolen allerede har udtalt sig om en ordning, der svarer til den i hovedsagen omhandlede, nemlig fortjenstmargenordningen på området for brugte genstande. Domstolen har således fastslået, at opkrævning af afgift af hele prisen ved en afgiftspligtig videreforhandlers levering af en brugt genstand, når den pris, som sidstnævnte har erhvervet genstanden for, indeholder et momsbeløb, der er betalt i et tidligere led af en person, der er omfattet af en af de kategorier, der er fastlagt i momsdirektivets artikel 314, litra a)-d), og som hverken denne person eller den afgiftspligtige videreforhandler har kunnet fradrage, vil medføre en risiko for dobbelt påligning af afgift (dom af 3.3.2011, Auto Nikolovi, 203/10, EU:C:2011:118, præmis 48).

42 I denne sammenhæng skal det understreges, at en afgiftspligtig persons erhvervelser af byggegrunde med henblik på videresalg ikke nødvendigvis alle er momspligtige.

43 En fortolkning af momsdirektivets artikel 392 alene i den forstand, at ordningen med afgift af fortjenstmargenen udelukkende skal anvendes på levering af byggegrunde, for hvilke erhvervelsen var momspligtig, uden at den afgiftspligtige person, der videresælger dem, har haft ret til at fradrage momsen, og følgelig at bestemmelsen er til hinder for anvendelsen af denne ordning, når denne erhvervelse ikke var momspligtig i forbindelse med, at grundene genindføres i et handelskredsløb med henblik på at blive forbrugt endnu en gang, ville imidlertid føre til, at levering af sammenlignelige og dermed konkurrerende goder og de erhvervsdrivende, som foretager sådanne leveringer, behandles forskelligt med hensyn til moms.

44 Ud over det tilfælde, der er nævnt i foregående præmis, kan den i præmis 36-42 i nærværende dom nævnte kontekstuelle og teleologiske fortolkning derimod ikke begrunde anvendelsen af undtagelsesbestemmelsen i momsdirektivets artikel 392 på leveringer af grunde, hvis erhvervelse ikke er blevet pålagt denne afgift. Dette er tilfældet for erhvervelsen af en byggegrund, når den oprindelige sælger af en byggegrund er en privatperson, der blot forvalter sin private formue, uden at denne overdragelse sker i forbindelse med udførelsen af nogen form for økonomisk virksomhed, eller for erhvervelsen af en ubebygget grund, som i henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), er helt moms fritaget.

45 I sidstnævnte tilfælde ville der, som generaladvokaten har anført i punkt 77 i sit forslag til afgørelse, ikke opstå nogen risiko for dobbelt afgiftsbelastning i tilfælde af videresalg af sådanne grunde, selv i tilfælde af, at de i mellemtiden var blevet »afgiftspligtige« som byggegrunde. På grund af deres fritagelse for moms kan ubebyggede arealer ikke være genstand for »endeligt forbrug« i momsdirektivets forstand, hvorfor spørgsmålet om deres »genindførelse« i handelskredsløbet ikke opstår. I disse to tilfælde er der således ikke grund til at antage, at momsen »fortsat indgår« i sådanne goder som følge af en eventuel tidligere afgiftspålæggelse.

46 Henset til det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 392 skal fortolkes således, at bestemmelsen tillader, at ordningen med afgift af fortjenstmargenen anvendes på transaktioner med levering af byggegrunde, både når erhvervelsen af grundene har været pålagt moms, uden at den afgiftspligtige person, der videresælger dem, har haft ret til at fradrage denne afgift, og når erhvervelsen ikke har været pålagt moms, mens den pris, som den afgiftspligtige videreforhandler betalte ved købet af goderne, indeholdt et momsbeløb, som den oprindelige sælger havde betalt i tidligere led. Bortset fra dette tilfælde finder denne bestemmelse imidlertid ikke anvendelse på leveringer af byggegrunde, hvis første erhvervelse ikke har været pålagt moms, enten fordi denne erhvervelse ligger uden for momsens anvendelsesområde, eller fordi den er fritaget herfor.

Det andet spørgsmål

47 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 392 skal fortolkes således, at denne bestemmelse udelukker anvendelse af ordningen med afgift af fortjenstmargenen på levering af byggegrunde, når disse grunde, som var ubebyggede ved erhvervelsen, mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for den afgiftspligtige persons videresalg er blevet til byggegrunde, og når der er foretaget ændringer af grundenes egenskaber mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for den afgiftspligtige persons videresalg, såsom f.eks. en opdeling i parceller eller udført byggemodningsarbejder, der muliggør installation af net til forsyning af disse grunde, herunder bl.a. installation af gas- eller elektricitetsnet.

48 Hvad angår for det første spørgsmålet om erhvervelsen af grunde, der ikke er bebyggede, skal det, som det fremgår af denne doms præmis 31, bemærkes, at idet der er tale om en undtagelse fra det generelle princip i momsdirektivet, hvorefter der i princippet skal opkræves moms af den pris, der opkræves mellem parterne, skal direktivets artikel 392 fortolkes indskrænkende, uden at denne bestemmelse imidlertid skal tømmes for indhold.

49 Det skal desuden fremhæves, at i henhold til momsdirektivets artikel 12, stk. 3, forstås ved »byggegrunde« grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.

50 Som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 34, begrænser momsdirektivet imidlertid medlemsstaternes skønsmargen med hensyn til rækkevidden af begrebet »byggegrunde«. I denne sammenhæng skal medlemsstaterne overholde det mål, der forfølges i direktivets artikel 135, stk. 1, litra k), som er kun at momsfritage leverancer af ubebyggede grunde, som ikke er beregnet til at understøtte en bygning.

51 Endvidere er definitionen af begrebet »byggegrund« ligeledes begrænset af rækkevidden af begrebet »bygning«, som EU-lovgiver i artikel 12, stk. 2, første afsnit, i momsdirektivet har defineret meget bredt som omfattende »enhver grundfast konstruktion«.

52 Det fremgår af samtlige disse bestemmelser, at henset til den omstændighed, at begrebet »byggegrund« omfatter grunde, uanset om de er byggemodnede eller ikke, er det afgørende kriterium med henblik på sondringen mellem en byggegrund og en ubebygget grund, om den pågældende grund på tidspunktet for transaktionen skal anvendes til at bære en bygning.

53 Det fremgår af momsdirektivets artikel 392, at ordningen med afgift af fortjenstmargenen kun finder anvendelse på byggegrunde, der defineres som sådanne af medlemsstaterne, der skal anvendes til at bære bygninger, og som købes med henblik på videresalg. Derimod skal videresalg af ubebyggede grunde, som følge af, at de ikke er bestemt til at bære en bygning, og

som i princippet er fritaget for moms, anses for ikke være omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde.

54 Det skal endvidere præciseres, at det for at sikre overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet er nødvendigt, at alle ubebyggede grunde, der er bestemt til at skulle bære en bygning, og som derfor er bestemt til at blive bebygget, er omfattet af den nationale definition af begrebet »byggegrunde« (jf. i denne retning dom af 17.1.2013, Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, præmis 31).

55 I det foreliggende tilfælde påhviler det den forelæggende ret under hensyntagen til de definitioner, der er fastsat i national ret, og til samtlige de omstændigheder, hvorunder de i hovedsagen omhandlede transaktioner har fundet sted, at afgøre, om de grunde, som er erhvervet af Icade Promotion, er omfattet af begrebet »byggegrund«, eller om der derimod er tale om ubebyggede grunde, der, idet de er momsfritaget, ikke er omfattet af anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 392.

56 Hvad for det andet angår spørgsmålet om, hvorvidt denne artikel udelukker anvendelsen af ordningen med afgift af fortjenstmargenen på levering af byggegrunde, når sådanne grunde har været genstand for ændringer mellem tidspunktet for den afgiftspligtige persons erhvervelse og tidspunktet for dette videresalg, herunder ændringer i grundens karakteristika såsom opdeling i parceller eller udførelse af arbejder, der gør det muligt at tilslutte dem til forskellige netværk, skal det bemærkes, at det ganske vist er korrekt, at gennemførelsesforordning nr. 282/2011 kvalificerer enhver »bygning« eller enhver »konstruktion, der er fastgjort til jorden eller i jorden over eller under havets overflade, og som ikke let kan demonteres eller flyttes«, såsom »opførelse af permanente strukturer på land samt konstruktion og nedrivningsarbejde udført på permanente konstruktioner såsom rørledninger til gas og vand, kloakker og lignende strukturer« som »fast ejendom«.

57 Den omstændighed, at sådanne byggemodninger udgør »fast ejendom« som omhandlet i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, er imidlertid uden betydning for kvalificeringen af en således byggemodnet grund som »byggegrund«. Momsdirektivets artikel 12, stk. 3, bestemmer klart, at selv byggemodnede grunde er omfattet af begrebet »byggegrunde«, for så vidt som de defineres som sådanne af medlemsstaterne. Med andre ord kan byggemodningen af grunde, såsom tilslutning til elektricitets-, gas-, vand- og vandforsyningsnet mv., ikke have til virkning at ændre deres juridiske kvalificering til »bygning« som en konstruktion, der er fastgjort til jorden ved bl.a. et fundament.

58 Selv om momsdirektivets artikel 12, stk. 2, definerer en bygning meget bredt som »enhver grundfast konstruktion«, forholder det sig ikke desto mindre således, at denne bestemmelse henviser til dette direktivs artikel 12, stk. 1, litra a), som henviser til »levering af bygninger eller dele heraf inden deres første indflytning«. Det kan således ikke konkluderes, at almindelige tilslutningsarbejder til net kan være omfattet af begrebet »bygning«.

59 Selv om det i det væsentlige følger af præmis 32 og 33 i dom af 16. november 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), at en bygning, der har været genstand for en ombygning eller moderniseringsarbejder, skal være omfattet af den almindelige momsordning, når disse transaktioner har medført en merværdi på samme måde som den oprindelige opførelse, kan denne retspraksis imidlertid ikke anvendes analogt på hovedsagen. I den sag, der gav anledning til den nævnte dom, var spørgsmålet om, hvorvidt de omhandlede moderniseringsarbejder havde medført en merværdi, således afgørende for, om leveringen af den omhandlede bygning skulle pålægges moms eller ej. I hovedsagen er det derimod ikke spørgsmålet, om leveringen af grundene var momspligtig, der er tale om, men anvendelsen af en undtagelsesbestemmelse, der fastsætter en lempeligere afgiftsordning.

60 Selv om momsdirektivets artikel 392 henviser til »levering af byggegrunde købt med henblik på videresalg«, kan det imidlertid ikke konkluderes, at disse udtryk forbyder, at grundene er blevet ombygget af den afgiftspligtige videreforhandler, for så vidt som de kan kvalificeres som byggegrunde ved deres videresalg. En sådan konklusion fremgår således hverken af EU-lovgivers hensigt med hensyn til denne bestemmelse eller af en kontekstuel fortolkning heraf.

61 Når en grund betragtes som en byggegrund i overensstemmelse med den definition, der er fastlagt i den pågældende medlemsstats lovgivning, er de ændringer, som foretages for at gøre denne grund til en byggemodnet grund, der således fortsat er bestemt til at blive bebygget, uden betydning for kvalifikationen af den som »byggegrund«, så længe anlægsarbejderne ikke kan kvalificeres som »bygninger«.

62 Henset til det ovenstående skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 392 skal fortolkes således, at denne bestemmelse udelukker anvendelse af ordningen med afgift af fortjenstmargenen på levering af byggegrunde, når disse grunde, som var ubebyggede ved erhvervelsen, mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for den afgiftspligtige persons videresalg er blevet til byggegrunde, men at den ikke er til hinder for anvendelsen af denne ordning på levering af byggegrunde, når disse grunde mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for den afgiftspligtige persons videresalg heraf, har undergået ændringer, såsom f.eks. en opdeling i parceller eller udførelsen af byggemodningsarbejder, der muliggør installation af net til forsyning af disse grunde, herunder bl.a. installation af gas- eller elektricitetsnet.

Sagsomkostninger

63 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) **Artikel 392 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at bestemmelsen tillader, at ordningen med afgift af fortjenstmargenen anvendes på transaktioner med levering af byggegrunde, både når erhvervelsen af grundene har været pålagt merværdiafgift (moms), uden at den afgiftspligtige person, der videresælger dem, har haft ret til at fradrage denne afgift, og når erhvervelsen ikke har været pålagt moms, mens den pris, som den afgiftspligtige videreforhandler betalte ved købet af goderne, indeholdt et momsbeløb, som den oprindelige sælger havde betalt i tidligere led. Bortset fra dette tilfælde finder denne bestemmelse imidlertid ikke anvendelse på leveringer af byggegrunde, hvis første erhvervelse ikke har været pålagt moms, enten fordi denne erhvervelse ligger uden for momsens anvendelsesområde, eller fordi den er fritaget herfor.**

2) Artikel 392 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at denne bestemmelse udelukker anvendelse af ordningen med afgift af fortjenstmargenen på levering af byggegrunde, når disse grunde, som var ubebyggede ved erhvervelsen, mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for den afgiftspligtige persons videresalg heraf er blevet til byggegrunde, men at den ikke er til hinder for anvendelsen af denne ordning på levering af byggegrunde, når disse grunde mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for den afgiftspligtige persons videresalg heraf, har undergået ændringer, såsom f.eks. en opdeling i parceller eller udførelsen af byggemodningsarbejder, der muliggør installation af net til forsyning af disse grunde, herunder bl.a. installation af gas- eller elektricitetsnet.

Underskrifter

* Processprog: fransk.